

Auditoría forense

Jabel Sleny Torres Torres¹

Resumen

Este artículo relata la importancia de la auditoría forense a través de la historia desde que se creó la primera ley en Mesopotamia. También muestra los crímenes corporativos que dieron origen a esta ciencia como rama de la contaduría. Del mismo modo, se identifican los casos que incidieron en la creación de leyes para combatir los fraudes como la ley Sarvanes Oxley en Estados Unidos y el Estatuto Anticorrupción en Colombia. De igual forma, se relacionan algunas de las características más relevantes y el campo de acción de esta rama de la auditoría.

Palabras clave: auditoría forense, corrupción, fraude, error y crímenes financieros.

Abstract

This article describes the importance of the forensic audit throughout history since the inception of the first law in Mesopotamia, shows corporate crimes that led to this science as a branch of accounting, the same way, we identify the cases that affected in the creation of laws to combat fraud and Sarvanes Oxley law in the United States and the Statute Corruption in Colombia, the same way, relate some of the most important characteristics and the scope of this branch of the audit.

Keywords: forensic accounting, corruption, fraud, error and financial crimes.

Introducción

El término forense nace del latín *forensis* que significa público y de *forum* que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios, en relación con la contaduría, el término forense se encamina a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por tanto, la auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en desarrollo de las funciones públicas y privadas (Cano y Lugo, 2009).

De acuerdo con lo anterior, la auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción ya que, un experto en esta disciplina tiene la capacidad de emitir ante los jueces, conceptos y opiniones de valor técnico que ayudan a la justicia a actuar con mayor certeza, especialmente en la vigilancia de la gestión fiscal porque contribuye a mejorar la economía del país y el bienestar de los países hermanos. De igual forma, es un modelo de control e investigación para detectar y combatir delitos públicos y privados ejercidos por empleados públicos y privados, miembros del gobierno y administradores al interior de las empresas.

Antecedentes de la auditoría forense

Se piensa que el origen de la auditoría forense se remonta

al año 1780 a. de C. cuando se crea el Código Hammurabi conocido como la primera ley en la antigua Mesopotamia el cual, dentro de sus 126 fragmentos, da a entender que la auditoría forense busca demostrar con documentación contable un fraude o una mentira; además menciona cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios para los que se hubiera requerido un contador. Hay que notar que la contabilidad nace desde que existen documentos, es por eso que el código Hammurabi afirma en su fragmento 125:

“si un señor depositó alguna propiedad suya (para su custodia) y en el lugar donde hizo el depósito por factura o bien por escalo (de la pared) y su propiedad desaparece con la propiedad del dueño de la casa, el propietario de la casa, puesto que ha sido negligente, reemplazará lo que se le había dado en custodia y lo que perdió lo restituirá al propietario de la casa, (este) buscará detenidamente su propiedad perdida y la (re)costrará del ladrón” (Peinado, 1982).

Ahora bien, en los años 30 la auditoría forense empezó a ejercerse informalmente cuando un contador que trabajaba en el departamento de impuestos de la organización de Al Capone, desenmascaró a su creador Alphonse Gabriel Capone conocido como *scareface* (cara cortada), quien se dedicaba al lavado de dinero y otros crímenes, pues en esta época se prohibió el licor y el juego en casinos, situación que mantuvo ocupada a la policía en el cierre de

1. Estudiante de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Minuto de Dios: tyg.jabeltorres@gmail.com

establecimientos dedicados a estos fines. Al Capone, aprovechando esta oportunidad, se dedicó al lavado de dinero como su actividad principal. Además, las leyes del momento no sancionaban esta actividad como un delito y se mantuvo al margen de la ley. Sin embargo, el contador encontró evidencia en la que comprobó que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio, de hecho, el volumen de ventas real y el volumen de ventas declarado eran diferentes, pero no se comprobó la extorsión y otros crímenes cometidos por este gangster. Pese a esto, con las pruebas del lavado de dinero presentadas por el contador, la fiscalía demostró mediante contadores y auditores forenses el fraude en el pago de impuestos y desmanteló la organización (Cano y Lugo, 2004).

El caso de Al Capone no impulsó a la auditoría forense como ciencia contable, empero, en Estados Unidos surgieron herramientas para suministrar pruebas a los fiscales y que fueron utilizadas en el caso Watergate de 1972 que envolvió al presidente Richard Nixon (repblicano) en una serie de actividades ilegales en las cuales la evidencia demostró que cometió fraude administrativo al espiar con micrófonos al Comité Nacional Demócrata e hizo revelaciones financieras engañosas. Esto generó la creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IFAC) en junio de 1973 y a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) con respecto al fraude y error en partidas específicas y a las revelaciones de los estados financieros, a la observación de inventarios físicos, a la confirmación de cuentas por cobrar y a la indagación sobre litigios y reclamos.

A partir de este escándalo, surge la contabilidad forense con la misión de detectar y corregir fraudes en los estados financieros estrictamente en los campos económico y financiero en peritaciones judiciales y contrataciones de contadores expertos por parte de bancos oficiales; posteriormente, el campo de la auditoría creó y actualizó sus procedimientos otorgando a la contabilidad forense la calidad de ser la prueba pericial contable especializada en la década de los 90.

Características de la auditoría forense

Algunas de las principales características de la auditoría forense son:

1. *Es útil para prevenir y detectar fraudes financieros.* Se debe tener en cuenta que la justicia es la que tiene la

competencia para establecer la existencia de fraude. El auditor pone a consideración del juez correspondiente la evidencia para que dicte sentencia. En el caso de Global Crossing en Estados Unidos, la compañía se dedicaba a las telecomunicaciones en más de 60 países alrededor del mundo, pero se declaró en bancarrota en el año 2002 debido a que sus deudas superaban el total de los activos puesto que la deuda era de 22.400 millones de dólares y sus activos valían 12.400 millones de dólares. Esto evidencia que la empresa incurrió en sobre endeudamiento sin tener la capacidad de cubrir estas obligaciones. Esta enorme deuda fue con el objetivo de instalar una red de fibra óptica que uniría a todos los continentes del mundo, su error fue no evaluar la capacidad de pago de la empresa a corto y largo plazo, tampoco se tuvo en cuenta el nivel del riesgo en la realización de este proyecto; igual que en el caso de Enron, se manipuló contablemente las cifras y se ocultaron las deudas y sus acreedores. Los accionistas, los ahorradores y el país perdieron grandes sumas generando una situación de inestabilidad económica (Lizárraga, 2002).

En 1991 el gobierno colombiano decide liquidar la empresa de Puertos de Colombia por medio de un decreto que crea el Fondo de Pasivo Social, el cual tenía como función el manejo de todas las reclamaciones de tipo laboral. En 1993 empezó la liquidación la cual estimaba un pasivo de \$22.800 millones de pesos del cual se pagó \$22.900 millones de pesos, cifra que estaba por encima de lo presupuestado, lo que generó la sospecha de un fraude. Uno de los principales implicados fue el señor Luís Fernando Rodríguez, el liquidador de Foncolpuertos procesado por detrimento del patrimonio, prevaricato y peculado por unos \$10.000 millones de pesos. La liquidación provocó reclamaciones de parte de los empleados, las cuales se manejaron de forma fraudulenta porque se conciliaron de forma corrupta, los pagos sin soportes legales en los que participaron funcionarios públicos. El detrimento patrimonial fue causado por estos actos de corrupción y por las demandas presentadas contra el Estado que llevó al Ministerio de Trabajo a crear un grupo interno especializado en la gestión del pasivo social de Puertos de Colombia con la misión de coordinar el manejo de reclamaciones y litigios, el pago de responsabilidades derivadas de las sentencias judiciales, conciliaciones y acreencias de carácter laboral y la administración de la nómina de pensionados de la empresa. Este grupo fue adscrito al Ministerio de la Protección Social. Las acusaciones a los funcionarios públicos implicados

en actos de corrupción fue por asignarse millonarias pensiones que no les pertenecían (Duque, 2006).

2. *Normatividad.* Analiza la normatividad aplicable a la auditoría financiera interna y externa, legislación penal y disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros como el caso Enron del que se creó la ley Sarvanes Oxley en Estados Unidos y la corrupción de la salud en Colombia del cual nació el Estatuto Anticorrupción.

Enron se creó gracias a la fusión de las compañías de gas Houston Natural Gas e Inter-North del estado de Nebraska, su actividad primaria era la conducción de gas natural a través de gasoductos. Tiempo después, como sus estados financieros mostraban utilidades altas, invirtieron en diferentes compañías elevando en mayor proporción los beneficios de Enron. Estas utilidades exorbitantes incrementaron la confianza a los inversionistas y banqueros que invertían sus capitales en la compañía, además los ejecutivos de la empresa incentivaban a los empleados a invertir sus fondos de jubilación y a los ya jubilados en acciones comunes con la garantía de duplicar su inversión.

Gracias a maniobras contables fraudulentas como ocultar los pasivos en compañías ficticias creadas por uno de los ejecutivos de Enron, la compañía lograba desviar fondos a cuentas personales y realizar inversiones no provechosas para la situación financiera de la empresa, presentaban estados financieros con cifras de beneficios falsas llevando a la compañía a la quiebra y a las miles de personas que invirtieron su dinero en Enron a su pérdida total. Su ejecutivo principal Kenneth Lay permitió la presentación de información financiera falsa para manipular el mercado del estado de California, los demás ejecutivos se contagiaron por la avaricia y sobrepasaron los lineamientos federales estafando a miles de personas con la liquidez falsa presentada públicamente. La firma de auditoría Arthur Andersen estuvo involucrada al apoyar los documentos falsos de la compañía y quebró junto a Enron (Sosa, 2010).

A raíz de este caso se creó la Ley Sarvanes Oxley o Ley SOX en el 2002, la cual reformó el alcance de las prácticas comerciales de Estados Unidos desde la época de Franklin D. Roosevelt. Algunas de estas reformas incluyen la creación de la Compañía Pública de Vigilancia de Contabilidad (PCAOB), la evaluación y divulgación de la

eficacia de los controles internos de las empresas, la forma de trabajo de los auditores externos independientes y de las firmas de auditoría, la protección de los trabajadores y el aumento de penas para la provisión intencional o accidental de información financiera falsa, básicamente esta ley fue hecha para combatir delitos como el de la compañía Enron.

Ahora bien, en el escándalo de los manejos del dinero en la salud colombiana, se encontró desfalcos de billones de pesos y un escenario de corrupción creado por funcionarios del Ministerio de la Protección Social y el FOSYGA (Fondo de Solidaridad y Garantía), mediante la creación de empresas fachada para hacer cobros ilegales al sistema y autorizaciones ilegales de pagos a E.P.S. Además, este cartel negaba el derecho de los pacientes a acceder a medicamentos y tratamientos a través del Plan Obligatorio de Salud (POS) desviando así el servicio mediante un doble cobro que generaron al FOSYGA por prestación de servicios del no POS por el que responde el gobierno. El fraude consistía en pedir pago por los servicios del POS y a la vez generar un reembolso por la prestación de estos servicios.

Esta amplia corrupción dio nacimiento al Estatuto Anticorrupción contenido en la Ley 1474 del 12 de julio de 2011, el cual modifica el Estatuto General de Contratación Pública (L. 80/93 y L. 1150/07); el Código Único Disciplinario (L. 734/02); el Código Penal (L. 599/00); el Código de Procedimiento Penal (L. 906/04); el Estatuto de Control Interno de las Entidades Públicas (L. 87/93); la Ley de Acción de Repetición (L. 678/01); el Régimen de la Administración Pública (L. 489/98); la Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión de contador público, y la reciente reforma a la salud (L. 1438/11). Este estatuto incluye medidas administrativas, penales y disciplinarias para la lucha contra la corrupción pública y privada con el fin de incentivar la intolerancia hacia este fenómeno, se fortalecen los procedimientos y órganos de control con las instancias judiciales para facilitar el avance de las investigaciones y reducir los tiempos en que se desarrollan, establece medidas pedagógicas y de formación para que la política anticorrupción sea permanente y promueva la cultura de la legalidad, y de la misma manera crea herramientas de lucha contra la corrupción desde diferentes fuentes del Estado y de la sociedad.

3. *Auditor a cargo (jefe del equipo).* Debe ser un contador público con formación en auditoría financiera. En esta

condición, su responsabilidad ante la detección de fraudes radica en que si una auditoría se hace de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), el auditor obtiene seguridad razonable (veracidad) de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores importantes causados por fraudes o errores, sin embargo, un auditor no puede obtener seguridad absoluta de que los errores o fraudes se detecten debido al juicio profesional, a las pruebas, a las limitaciones en la auditoría y principalmente, al hecho de que la mayor parte de la evidencia disponible es persuasiva (convinciente) y no conclusiva (definitiva). Para que el auditor obtenga seguridad razonable debe tener la actitud de escepticismo profesional o independencia mental en toda la auditoría, debe considerar que dentro de los procedimientos puede encontrar fallas que sean sólo errores o que impliquen fraude. (NIA 240).

Cabe notar que la firma más famosa en el fraude es Arthur Andersen, la cual estuvo involucrada en los casos de WorldCom y Enron. Esta firma no actuó con la independencia mental requerida para desempeñarse en estas auditorías, además, esta firma se involucró en los fraudes con la destrucción de la documentación de la firma Enron y con la evasión a la justicia por el caso de WorldCom. Con estos casos, se evidenció que los contadores miembros de esta firma carecen de ética profesional al violar las normas de auditoría, el código de ética y las leyes que regían en Estados Unidos para las empresas hasta el 2002, año en que nació la Ley Sox.

Por otra parte, según Cano y Lugo (2004), el auditor forense debe desarrollar dos capacidades: una es la de escudriñar pequeños detalles sin perder de vista el gran entorno, en otras palabras, el auditor forense debe percatarse de las hojas al tiempo que contempla el bosque, la otra es que el auditor debe estar familiarizado con las múltiples caras del fraude, desde las circunstancias relativamente fáciles de detectar como un robo, hasta situaciones de suma complejidad como la manipulación de estados financieros y los delitos de cuello blanco. Este tipo de personas deben prepararse con visión integral que faciliten evidenciar especialmente delitos como: corrupción administrativa, fraude contable, delito en los seguros, lavado de dinero y el terrorismo, entre otros.

Campo de acción de la auditoría forense

La auditoría forense se puede ejercer en el mismo nivel

que la auditoría financiera, es aplicable a todas las empresas privadas y públicas, y a las entidades del Estado. Este tipo de auditoría va más allá de recolectar evidencia y de obtener seguridad razonable, su especialidad es evaluar al 100% las operaciones en las empresas centrándose en el ilícito y en la mala fe de las personas, por esto los campos del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos, por ejemplo: cuantifica la pérdida financiera aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales en cada caso, detecta incumplimientos en los contratos, encuentra irregularidades e infracciones, hace investigaciones financieras para determinar culpables, implicados y aporta pruebas de fraude, falsificación, lavado de dinero y otros actos ilegales; también se encarga de evaluar las prácticas profesionales para determinar negligencia profesional relacionada con auditoría, contabilidad y ética.

Este tipo de auditoría es uno de los campos de acción que tiene el contador público honesto y altamente capacitado para desempeñar un rol activo en la lucha contra la corrupción financiera, pública y privada.

Conclusiones

A través de la historia, los intereses humanos han hecho que el fraude esté a través de los tiempos, algunos son tan planeados y calculados que la mayoría de las veces siempre que un gran fraude ocurre se presentan soluciones drásticas como el Estatuto Anticorrupción y la Ley Sarvanes Oxley que combaten los casos que las crearon. ¿Cuántas cosas deben pasar para hacer soluciones definitivas? Por otro lado, el estudio de los casos de corrupción y las quiebras corporativas fraudulentas descubiertas hacen que varias personas perfeccionen el delito esperando que no sea descubierto por auditores y por la autoridad competente.

La auditoría forense a través de la historia ha tenido el objetivo de descubrir mentiras y fraudes. Hoy en día, esta ciencia ha evolucionado en la consecución y mejoramiento de técnicas que evidencian este tipo de problemas con mayor eficiencia, sin embargo, esta rama de la auditoría en ocasiones es desconocida porque se acude a la auditoría financiera para cumplir con un requisito gubernamental o solicitado por otras empresas para iniciar un negocio.

La auditoría forense es una ciencia tan compleja, que los

profesionales en la contaduría especialistas en este campo deben cambiar su perspectiva hacia la vida profesional. Si bien, la ley 43 de 1990 dicta los principios que rigen a la profesión contable, el auditor forense debe actuar en mayor proporción con estos principios y con mentalidad inquisitiva para encontrar delitos, es importante resaltar que el auditor forense es un contador que evalúa la gestión de otros contadores en el sector público y privado, y por lo tanto, es el profesional que debe mantener el cumplimiento de las leyes en mayor proporción que los demás.

Referencias

- Badillo, J. (2004). Auditoría Forense. Quito: Fundamentos.
- Cano, M. A. & Lugo, D. (2004). Auditoría forense en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Segunda edición. Bogotá: Ecoe ediciones .
- Diario El País (noviembre 28 de 2011). Corrupción, contagio al sector de la salud en Colombia. Recuperado de <http://www.elpais.com.co/elpais/colombia/escandalo-corrupcion-afectaria-minproteccion>
- Duque, J. C. (2006). Fraude vs. ética en el desempeño del contador a nivel nacional e internacional. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Lara, F. (1982). Código de Hammurabi. Madrid: Editora Nacional.
- Legis, Colombia. Todo sobre la ley 1474 de 2011, Estatuto anticorrupción. Recuperado el 26 de julio del 2011 de http://www.legis.com.co/BancoConocimiento/L/ley_1474_estatuto_anticorrupcion/ley_1474_estatuto_anticorrupcion.asp?Miga=1&CodSeccion=25
- Lizárraga, A. Bancarrota global. Recuperado el 28 de noviembre de 2011 de bancarrotaglobal.blogspot.es/1275430620/
- Normativa IFRS. (2004). Norma Internacional de Auditoría 240: Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros. Recuperado el 15 de agosto de 2011 de www.normativaifrs.cl
- Sosa, Y. (2010). Resumen caso Enron. Recuperado en noviembre 20 de 2011 de <http://www.buenastareas.com/ensayos/Resumen-Caso-Enron/711499.html>